

Paweł Żydowo
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Instytucja urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony praw podatnika

Promotor: prof. dr hab. Hanna LITWIŃCZUK

1. Wprowadzenie

Ingerencyjny charakter prawa podatkowego wymaga, aby w konstruowaniu systemu podatkowego dążyć, a przede wszystkim starać się dążyć, do osiągnięcia kompromisu między dwoma pozostającymi w kolizji ze sobą interesami ekonomicznymi, tj. budżetu państwa i podatnika. Mając na uwadze oba interesy wydaje się, że nadrzędność należałoby przyznać temu pierwszemu, a co za tym idzie celom fiskalnym podatków, ponieważ dostarczają one Skarbowi Państwa odpowiedniej ilość środków pieniężnych. Jednakże nadrzędność tego celu nie może przerodzić się w nadmierny fiskalizm. Żadne państwo nie powinno stanowić lub stosować prawa podatkowego, w sposób doprowadzający do „unicestwiania” podatników. Dlatego zasadnym wydaje się dążenie do stworzenia takiego systemu prawa podatkowego, który zapewniałby realizację fiskalnej funkcji podatków oraz dawał podatnikowi pewność jego praw i obowiązków oraz gwarancje praworządności. System taki, aby mógł efektywnie

oddziaływać na życie społeczne podatników musi być spójny, a więc zawierać taki zbiór norm, dla którego można znaleźć odpowiednie uzasadnienie aksjologiczne w uporządkowanym systemie wartości. Uporządkowaniu takiego zbioru służą m.in. zasady podatkowe, jako wiążące normy prawa podatkowego, które są nadrzędne w stosunku do innych norm należących do tego systemu, pełniąc w nim szczególną rolę. Szczególna rola zasad podatkowych polega m.in. na tym, że wyznaczają one kierunki działań prawodawczych, procesu interpretacji prawa podatkowego oraz jego stosowania.

Jedną z fundamentalnych zasad podatkowych jest zasada pewności opodatkowania, w myśl której podatnik powinien mieć pewność co do tego, jakie są jego uprawnienia i obowiązki w zakresie ustalenia oraz zapłaty należnego podatku. Zasadzie tej należałoby przyznać prymat, bowiem powinna być ona brana pod uwagę i realizowana zarówno w fazie tworzenia prawa, jak i jego stosowania. Inne zasady podatkowe dotyczące techniki opodatkowania (dogodność i taniość) oraz etyki opodatkowania (sprawiedliwe rozkładanie ciężaru podatkowego), również bardzo istotne w systemie podatkowym, kierowane są głównie do prawodawcy, by stanowił podatki tanie, zarówno dla podatnika, jaki i budżetu, sprawiedliwe, a także dogodne. Zauważyć należy, że sam twórca tej zasady Adam Smith stawiał ją przed innymi stwierdzając, że „Pewność co do tego ile każda jednostka ma zapłacić, jest, jeżeli chodzi o podatki, sprawą tak wielkiej wagi, iż uważam, że jak to wynika z doświadczenia wszystkich narodów, nawet bardzo nierównomiernie rozłożone podatki nie są w przybliżeniu złem tak wielkim, jak wielkim złem jest nawet mały stopień niepewności w tym względzie.”¹.

Formułowane w przeszłości postulaty dotyczące pewności opodatkowania pozostają aktualne także w naszych czasach, a ich głównym przesłaniem jest, jak podatki uczynić znośnymi. Takie ujęcie powoduje potrzebę stworzenia gwarancji prawnych, które z jednej strony zabezpieczają będą podatnika przed naruszaniem tej zasady przez ustawodawcę, a z drugiej strony przez organy podatkowe stosujące prawo.

W polskim systemie prawa, zasada pewności opodatkowania nie została wyrażona wprost, zarówno w Konstytucji, jak i przepisach prawa podatkowego. Można ją jednak wywieść z konstytucyjnej zasady państwa prawnego z uwagi na jej wyraźny związek z zasadą zaufania obywateli do organów władzy i administracji państwowej.

¹ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 585.

W prawie regulującym daniny publiczne, którego cechą jest ingerencja w sferę praw i wolności obywatelskich jego adresatów, szczególnie ważne znaczenie posiada pewność prawa i związane z nią bezpieczeństwo prawne.

Interwencyjny charakter prawa podatkowego oraz przyjęcie w polskim systemie zasady samoobliczania w podstawowych podatkach powoduje, że należy kłaść szczególny nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika. Gwarantem tego bezpieczeństwa jest m.in. przestrzeganie zasady pewności prawa i sprawiedliwości podatkowej. Samoobliczanie wpływa również na zwiększenie wymogów, co do jakości prawa podatkowego, które winno być stanowione w sposób zrozumiały dla podatnika, nie powinno zawierać pojęć nieostrych utrudniających interpretację, powinno być stabilne, stanowione z zachowaniem odpowiednich okresów *vacatio legis*. Jednak rzeczywistość zdaje się odbiegać od ideału. Do najczęściej wymienianych „niedomagań” polskiego systemu podatkowego, w odniesieniu do zasady pewności opodatkowania, zaliczyć można zbyt dużą ilość aktów prawnych, brak stabilności prawa podatkowego, używanie pojęć nieostrych, system odniesień uniemożliwiający interpretację niektórych przepisów, błędy konstrukcyjne i definicyjne oraz nadmierną restrykcyjność przepisów.

Opóźnienia w rozstrzyganiu przez sądy administracyjne spraw podatkowych oraz częste zmiany prawa podatkowego powodują, że orzeczenia wydawane w oparciu o historyczny materiał normatywny nie pozwalają na szerokie wykorzystywanie dorobku sądownictwa w zakresie interpretacji prawa. Potrzebna zatem jest w systemie instytucja, która wypełniałaby przestrzeń między ustawodawstwem, a orzecznictwem sądów administracyjnych oraz służyłaby pomocą podatnikowi i stanowiła instrument ochrony jego praw.

W ustawodawstwach wielu państw świata, od dawna funkcjonują instrumenty prawne, za pomocą których organy administracji podatkowej wyjaśniają podatnikom treści obowiązującego prawa podatkowego lub prezentują sposób stosowania przez te organy prawa podatkowego w indywidualnych sprawach. Cechuje je różnorodność rozwiązań dotyczących m.in. procedury wydawania, podmiotów uprawnionych do ich uzyskania, zakresu spraw, które mogą być nimi objęte oraz ich mocy wiążącej. Wśród tych instrumentów doniosłą rolę odgrywają urzędowe interpretacje prawa podatkowego wydawane w sprawach indywidualnych (interpretacje konkretne). Za pomocą tych instrumentów organy podatkowe prezentują swoje stanowisko do konkretnie wskazanego przez określony podmiot problemu podatkowego. Stanowią ważny element systemów podatkowych w wielu państwach, odgrywający kluczową rolę w promowaniu i budowaniu zaufania między podatnikiem,

a organem podatkowym. Instrumenty te stanowią pewne uzupełnienie systemu fiskalnego i w żadnym wypadku nie mogą zastępować przepisów prawa podatkowego, ani też dawać przyzwolenia do tworzenia niejasnego i trudnego do zrozumienia prawa.

Mimo różnic w konstrukcji prawnej omawianych instytucji, istotą tworzenia i wprowadzania ich do systemów podatkowych jest ochrona praw podatników oraz dostarczanie im wiedzy (pomocy) o urzędowym sposobie rozumienia (interpretowania) przepisów prawa podatkowego.

W Polsce instytucje, za pomocą których organy administracji podatkowej wyjaśniają podatnikom treści obowiązującego prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego, zostały wprowadzone do obrotu prawnego w 1998 r. mocą postanowień ordynacji podatkowej.

Przeobrażenia w zakresie konstrukcji tych instytucji dokonywane w latach 1998-2011 miały zróżnicowany charakter, od kwestii niewielkiej wagi do zmian systemowych włącznie. Przemiany te poddawane były krytyce zarówno doktryny, jak i orzecznictwa. Główne zarzuty odnosiły się do systemowych rozwiązań, a dotyczyły ich niekonstytucyjności, małej użyteczności w zakresie ochrony praw podmiotów stosujących się do treści uzyskanych interpretacji oraz niejednolitości stosowania prawa przez organy podatkowe.

Istotne znaczenie z punktu widzenia użyteczności badanej instytucji ma wyznaczenie jej granic podmiotowych i przedmiotowych. Właściwe ich zakreślenie jest istotnym zagadnieniem z uwagi na gwarancyjny charakter tego instrumentu. Doniosłe znaczenie mają również jasne i przejrzyste reguły postępowania zmierzającego do wydania przez organ urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Skomplikowana, nieczytelna, budząca wątpliwości procedura, ogranicza dostęp zainteresowanym do uzyskania interpretacji, co wpływa negatywnie na jej funkcję ochronną.

Analiza funkcjonujących w Polsce rozwiązań dotyczących badanej instytucji pozwala zauważyć, że mają one swoją podstawę w prawie stanowionym, jednakże poszczególne elementy składające się na system ich wydawania nie są wzajemnie spójne. Stąd też wydaje się, iż istnieje potrzeba dokonania stosownych zmian w tym zakresie. Zmiany te powinny korespondować z rozwiązaniami funkcjonującymi w innych państwach. System urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawach indywidualnych powinien więc stanowić pewną wypadkową różnych propozycji, doświadczeń, projektów i uzgodnień, które razem ustanowiłyby pewien kompromisowy model jego funkcjonowania.

Mając na uwadze specyfikę prawa podatkowego, dążeniem idealnego prawodawcy powinno być tworzenie przepisów jasnych i niebudzących żadnych wątpliwości, jednakże

stan ten jest trudny do realizacji. Zatem, gdy przepisom prawa podatkowego nie można przypisać wskazanych atrybutów, wówczas funkcjonowanie w systemie podatkowym urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego ma podstawowe znaczenie dla skuteczności tego systemu.

2. Cel oraz tezy rozprawy

Celem rozprawy jest ocena funkcjonujących uregulowań, ujętych w ordynacji podatkowej, normujących system wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego przez właściwe organy, jako instrumentu ochrony praw podatnika oraz zaproponowanie nowych rozwiązań w tym zakresie.

Główny problem badawczy sformułowano w postaci następującego pytania:

Jak powinien zostać uregulowany sposób wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, aby można było uznać tę instytucję za instrument ochrony praw podatnika?

Rozwiązanie tak sformułowanego głównego problemu badawczego wymaga poszukiwania odpowiedzi na szereg dodatkowych pytań, które stanowią następujące częściowe problemy badawcze:

1. Jaka jest istota i cele urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego w świetle konstytucyjnych zasad opodatkowania?
2. Jak uregulowany został zakres przedmiotowy i podmiotowy badanej instytucji i czy daje on gwarancje prawidłowej realizacji jej funkcji oraz jak uregulowane są te kwestie w innych państwach?
3. Jak ukształtowana jest procedura wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, jaki ma ona wpływ na tę instytucję jako instrument ochrony praw podatnika oraz jak uregulowane są te kwestie w innych państwach?
4. Jaki przyjąć wariant rozwiązania, który będzie umożliwiał uznanie instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego, jako instrumentu ochrony praw podatnika?

3. Metoda badawcza i układ pracy

Podstawową metodą badawczą jest metoda dogmatyczno-prawna.

Rozprawa składa się z czterech rozdziałów, wstępu i zakończenia. Uzupełnieniem pracy jest bibliografia, wykaz skrótów oraz załączników, a także same załączniki.

Wstęp do dysertacji identyfikuje temat rozprawy, uzasadnia jego wybór, określa cele badawcze i hipotezę roboczą, wskazuje etapy pracy nad rozprawą oraz przedstawia strukturę wewnętrzną dysertacji.

Rozdział I zatytułowany „Istota i cele urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego w świetle konstytucyjnych zasad opodatkowania” – określa znaczenie zasady pewności prawa na gruncie prawa podatkowego, wskazuje instrumenty prawne służące do ochrony podatnika przed skutkami niejasnych przepisów podatkowych, definiuje pojęcie interpretacji i jej rodzaje, opisuje relacje zachodzące między pisemną interpretacją, a konstytucyjną zasadą nakładania podatków w drodze ustawowej oraz zasadą sprawiedliwości podatkowej, przedstawia ewolucję interpretacji przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz definiuje kryteria, które służą ocenie interpretacji przepisów prawa podatkowego pod kątem prawidłowej realizacji funkcji stawianej przed tą instytucją.

Rozdział II pt. „Zakres podmiotowy i przedmiotowy urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego” – stanowi analizę i ocenę zakresu przedmiotowego badanej instytucji. Wskazuje organy właściwe do wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego, opisuje podmioty uprawnione do występowania z wnioskami o interpretację, przedstawia koncepcję zakresu przedmiotowego interpretacji i skutki jej przyjęcia oraz prezentuje rozwiązania dotyczące zakresu podmiotowego i przedmiotowego interpretacji prawa podatkowego w wybranych państwach.

Rozdział III nt. „Procedura wydawania i zmiany urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego” – stanowi charakterystykę i ocenę obecnie funkcjonującej procedury wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Opisuje zasady ogólne tego postępowania, przebieg postępowania, a w tym jego inicjowanie, terminy wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, kwestie dotyczące opłat, formy, charakteru i treści interpretacji oraz skutków wydania lub niewydania interpretacji, a także zagadnienia dotyczące jej zmiany. Rozdział ten przybliża również rozwiązania dotyczące procedury wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego w wybranych państwach.

Rozdział IV „Postulaty *de lege ferenda* - proponowany model urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego” – jest podsumowaniem prowadzonych badań i dociekań. Zawarte w nim propozycje kierunków modelowania interpretacji przepisów prawa podatkowego zmierzają do nadania tej instytucji kształtu umożliwiającego uznanie jej za instrument ochrony praw podatnika.

W zakończeniu zawarto ocenę i zakres osiągnięcia celu rozprawy, rozwiązanie problemów badawczych oraz weryfikację trafności postawionej hipotezy.

4. Wnioski i postulaty

Zasady prawa, w tym i zasady podatkowe, wpływają na uporządkowanie norm prawnych kształtujących określone instytucje, harmonizację procesu wykładni przepisów i stosowania prawa oraz sposobu korzystania z tych praw, a także zapewniają spójność porządku prawnego. Warunkiem poprawnej interpretacji prawa podatkowego jest nie tylko znajomość technik i reguł wykładni prawa, ale przede wszystkim znajomość istoty prawa podatkowego, którą wyrażają zasady podatkowe. Wymiar podatków, podejmowanie i kontrola decyzji podatkowych nie mogą być dokonywane z pogwałceniem zasad podatkowych.

W prawie podatkowym, gdzie interes publiczny wysuwany jest na pierwszy plan, a elementy władczości występują zarówno w płaszczyźnie materialnej, jak i proceduralnej, gwarancje prawne ochrony interesu jednostki nabierają szczególnego znaczenia, zarówno w procesie stanowienia prawa, jak i jego stosowania. Podstawowym gwarantem ochrony interesu jednostki jest przestrzeganie zasady pewności prawa. Nakazuje ona takie stanowienie prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywateli i by mogli oni układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie narażają się na prawne skutki, których nie mogą przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, że ich działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z tym następstwa będą także i później uznawane przez porządek prawny. Podejmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania.

Przestrzeganie zasady pewności prawa zapewnia jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwia jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą.

Pewność prawa nie oznacza niezmienności przepisów prawa, która w tej dziedzinie w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia. Można je zmieniać, ale w sposób dający możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa.

W procesie stosowania prawa podatkowego, gwarantem przestrzegania zasady pewności prawa powinny być właściwie skonstruowane instytucje, które będą chroniły prawa podatników oraz pomagały im interpretować prawo podatkowe. Instytucje te powinny również zabezpieczać podatników przed skutkami niejasnych przepisów prawa podatkowego.

System prawny nie zapewnia wystarczających gwarancji ochrony podatnika przed skutkami niezrozumiałego prawa podatkowego. Wśród katalogu instrumentów ochrony podatnika przed niejasnym prawem podatkowym na szczególną uwagę zasługuje instytucja urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Specyficzna jej rola polega na tym, że wyjaśnienie niezrozumiałego prawa może nastąpić w indywidualnej sprawie osoby zainteresowanej jeszcze na etapie planowania transakcji, a zastosowanie się do uzyskanego wyjaśnienia nie może tej osobie szkodzić. Ponadto, sam zainteresowany może być inicjatorem procedury uzyskania takiej interpretacji.

Zasady wydawania urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie pozostają w sprzeczności z konstytucyjną zasadą nakładania podatków w drodze ustawy. Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, przewidziane dla podmiotów realizujących uzyskaną interpretację, która następnie została zmieniona lub nieuwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy, a skutki podatkowe miały miejsce po doręczeniu interpretacji, w myśl art. 59 § 1 pkt 10 o.p., polega na wygaśnięciu zobowiązania podatkowego. Ma ono charakter ulgi w zapłacie podatku, nie zaś ulgi podatkowej, jako elementu konstrukcji podatku. Wynika z ustawy i tym samym spełnia formalny konstytucyjny wymóg określania ulg w drodze ustawy.

Ocena rozwiązań normujących wydawanie interpretacji przepisów prawa przez pryzmat zasady sprawiedliwości podatkowej, ujmowanej jako składowa zasad: równości i powszechności opodatkowania, uzależniona jest w głównej mierze od przyjętego sposobu wyróżniania podmiotów należących do tej samej kategorii na gruncie zasady równości. Naruszenie zasady sprawiedliwości generalnie ma miejsce przy założeniu, że cechą relewantną jest status podatnika w określonej sytuacji faktycznej. W takim ujęciu przedmiotowe rozwiązania uzależniają sytuację podatkową podmiotów charakteryzujących się określoną cechą relewantną od wielu czynników pozaprawnych. Jednakże naruszenie to należałoby uznać za uzasadnione, w świetle zasady działania podmiotów w zaufaniu do organów państwowych oraz ochrony podatnika przed arbitralnością rozstrzygnięć w sprawach podatkowych będących przedmiotem interpretacji, a także ochrony podatników przed skutkami niejasnych przepisów prawa podatkowego.

Uznanie posiadania interpretacji jako kryterium wyróżniającego określoną kategorię podmiotów, które muszą być równo traktowane, pozwala dojść do przekonania, że przepisy normujące funkcjonowanie interpretacji przepisów prawa podatkowego nie naruszają zasady sprawiedliwości.

Historyczna analiza rozwiązań dotyczących badanej instytucji pozwala zauważyć, że uchybienia w systemie wydawania urzędowych interpretacji utrudniały ich stosowanie, ale nie kwestionuje zasadności ich funkcjonowania w ogóle.

W świetle konstytucyjnych zasad opodatkowania, instytucja urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego powinna służyć ochronie interesów jednostki (podatnika lub innego uprawnionego podmiotu) działającej w zaufaniu do organów państwowych. Interpretacja zwiększa poczucie bezpieczeństwa prawnego jednostek pozwalając przewidywać przyszłe działania tych organów oraz konsekwencje podatkowe swojej aktywności gospodarczej.

Organizację aparatu organów właściwych do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego zorganizowano w oparciu o system mieszany, tj. scentralizowany i zdecentralizowany. Kryterium wyróżniającym przyjęcie określonego rozwiązania jest zakres spraw będący przedmiotem interpretacji. W sprawach należących do właściwości organów podatkowych podporządkowanych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych nastąpiła formalna centralizacja kompetencji w zakresie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Natomiast w odniesieniu do spraw należących do właściwości organów podatkowych samorządów terytorialnych przyjęto zasadę decentralizacji uprawnień w tym zakresie.

Scentralizowany system wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego sprzyja właściwej realizacji funkcji badanej instytucji, natomiast zdecentralizowany system budzi uzasadnione wątpliwości.

Powierzenie kompetencji w zakresie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego wójtom, burmistrzom (prezydentom miast), starostom oraz marszałkom województwa, nie zawsze dysponującym dobrze przygotowanymi merytorycznie pracownikami, może skutkować naruszeniem konstytucyjnych zasad sprawiedliwości oraz pewności opodatkowania. Tym samym negatywnie wpływa na właściwą realizację funkcji interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na podstawie upoważnienia określonego w ordynacji podatkowej, scedował swoje kompetencje w zakresie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego na działających w jego imieniu dyrektorów określonych izb skarbowych. Faktyczna decentralizacja może, z jednej strony pociągać za sobą niebezpieczeństwo powstawania rozbieżności, czy też „regionalizacji”, treści wydawanych interpretacji w odniesieniu do identycznych stanów faktycznych, z drugiej natomiast ułatwia dostęp zainteresowanym do organu właściwego do wydania interpretacji.

Upoważnienie do wydawania interpretacji nie zakłada obowiązku uzgadniania treści interpretacji z organem upoważniającym. Organ upoważniony na mocy udzielonego pełnomocnictwa uzyskuje prawo do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego w pełnym zakresie, a więc i w zakresie swobodnej oceny wskazanego we wniosku stanu, którego interpretacja ma dotyczyć. Występowanie rozbieżności w ocenie takich samych stanów faktycznych przez organy uprawnione do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego będzie osłabiało ochronną funkcję tej instytucji oraz będzie równoznaczne z brakiem jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Natomiast upoważnienie korzystnie wpływa na szybkość rozpoznawanych wniosków, co należy pozytywnie oceniać w aspekcie ochronnej funkcji badanej instytucji.

Przepisy określające właściwość organów do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego nie wskazują jednoznacznie organu wyłącznie uprawnionego do wydawania interpretacji dotyczących podatków lokalnych. W tym zakresie, zarówno minister właściwy do spraw finansów publicznych, jak i organy podatkowe samorządu terytorialnego formalnie mają prawo do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji wydawanie interpretacji przez Ministra Finansów w zakresie podatków lokalnych mogłoby prowadzić do ograniczenia, przyznanych przez ustawę, kompetencji organów podatkowych samorządu terytorialnego do wydawania interpretacji w zakresie swojej właściwości.

Katalog podmiotów mogących skutecznie wnioskować o interpretację przepisów prawa podatkowego jest bardzo szeroki. Z wnioskiem wystąpić może każdy, kto chce uzyskać interpretację przepisów prawa podatkowego w celu wyjaśnienia lub ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Warunkiem koniecznym skutecznego wystąpienia z wnioskiem o interpretację przepisów prawa podatkowego jest to, by dotyczył on indywidualnej sprawy zainteresowanego (wnoszącego o interpretację). Wyklucza to możliwość wystąpienia, bez upoważnienia, z wnioskiem o interpretację indywidualną na rzecz innej osoby niż zainteresowany.

Na gruncie polskich rozwiązań przyjęto koncepcję otwartego zakresu przedmiotowego. Pozwala on podmiotom prawa podatkowego występować z wnioskami w każdej sprawie podatkowej, w której uznają za niezbędne wypowiedzenie się organu właściwego do wydania interpretacji lub jest to uzasadnione ochroną ich praw podmiotowych. Takie ujęcie przedmiotu interpretacji zwiększa gwarancyjny charakter tej instytucji.

Funkcjonujące w systemach prawnych poszczególnych państw interpretacje indywidualne udzielane są na wniosek zainteresowanego przez organy podatkowe lub inne

powołane do tego celu organy. Zazwyczaj są to organy lokalne lub organy usytuowane na niższym szczeblu w hierarchii organów podatkowych. Wnioski mogą dotyczyć przyszłych lub realizowanych działań wnioskodawcy. Zakres podmiotowy oraz przedmiotowy interpretacji indywidualnych przybiera system otwarty lub zamknięty.

Zasadniczym celem funkcjonowania tego typu instrumentów w systemach podatkowych jest ochrona praw wnioskodawcy (podatnika) dostosowującego lub planującego swoje działania w zaufaniu do uzyskanej interpretacji.

Przyjęty katalog zasad ogólnych postępowania interpretacyjnego może budzić pewne wątpliwości. Brak wśród tych pryncypiów istotnych, z punktu widzenia ochrony praw wnioskodawców i pewności opodatkowania, zasad czynnego udziału wnioskodawcy w procesie wydawania interpretacji oraz trwałości wydanej interpretacji, może osłabiać gwarancyjny charakter interpretacji przepisów prawa podatkowego jako instrumentu ochrony praw podatnika.

Skuteczne skorzystanie z uzyskanej interpretacji przepisów prawa podatkowego przez wnioskodawcę uzależnione jest od wyczerpującego przedstawienia przez niego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, którego interpretacja ma dotyczyć oraz wskazania własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia. W konsekwencji przygotowanie wniosku o wydanie interpretacji, który uruchomi postępowanie w sprawie wydania interpretacji, zasadniczo wymaga od wnioskodawcy znajomości prawa, o interpretację którego wnosi.

Przepisy regulujące postępowanie interpretacyjne nie określają wymogów formalnych wniosku o interpretację indywidualną kierowanego do organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego. Nie zawierają także odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów normujących tę kwestię. Stan taki powoduje niepewność w zakresie właściwego sporządzenia przez zainteresowanych wniosków i negatywnie wpływa na prawidłową realizację funkcji badanej instytucji.

Procedura wydawania interpretacji minimalizuje udział podmiotu zainteresowanego jej uzyskaniem, do roli inicjatora postępowania. Dalszy proces wydania interpretacji odbywa się bez udziału wnioskodawcy.

Interpretacja przepisów prawa podatkowego jest aktem władczym Ministra Finansów lub organu jednostki samorządu terytorialnego przyznającym określone uprawnienia jego adresatowi. Wydanie urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego bezpośrednio wpływa na sferę praw podmiotów uzyskujących taką interpretację przyznając im pewną ochronę w przypadku nieuwzględnienia interpretacji w rozstrzygnięciu sprawy.

Postępowanie interpretacyjne jest jednoinstancyjne i nie przewiduje możliwości wzruszania interpretacji przepisów prawa podatkowego w administracyjnym toku instancji. Podmiot niezadowolony z treści interpretacji ma prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. W przypadku, gdy sąd uzna zaskarżoną interpretację za niewłaściwą, uchyla ją.

Kontrola sądowa interpretacji przepisów prawa podatkowego ma charakter kasacyjny. W konsekwencji wyrok sądu nie ustala treści interpretacji. W systemie prawa brakuje mechanizmów obligujących organ wydający interpretację do uwzględniania wytycznych sądu uchylającego niewłaściwą interpretację. Brak takich instrumentów może utrudniać praktyczne korzystanie z tej instytucji.

Postępowanie interpretacyjne nie obejmuje mechanizmów eliminujących z obrotu prawnego interpretacji indywidualnych niezgodnych z interpretacjami ogólnymi. W efekcie tego mogą funkcjonować jednocześnie sprzeczne ze sobą interpretacje. Niewątpliwie stan taki będzie miał negatywny wpływ na jednolitość stosowania prawa przez organy podatkowe, pewność prawa oraz funkcje jakie ma pełnić interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Interpretacja przepisów prawa podatkowego może zostać zmieniana z urzędu. Przesłanką uzasadniającą zmianę funkcjonującą w obrocie prawnym interpretacji jest jej nieprawidłowość. Właściwy do zmiany organ, z uwagi na nieostro sformułowaną przesłankę, uzyskał zasadniczo kompetencje do nieograniczonych możliwości zmiany wydanej interpretacji w każdym czasie. Uprawnienie to narusza gwarancyjny charakter tej instytucji.

Gwarancyjny charakter badanej instytucji nakazuje przyjąć, że na gruncie postępowania interpretacyjnego, „wydanie” interpretacji indywidualnej jest tożsame z jej doręczeniem. Niemniej jednak, brak spójności w rozumieniu terminu „wydanie”, w tym również w orzecznictwie sądów administracyjnych, które nie opowiada się za tożsamością pojęć „wydanie” i „doręczenie”, znacznie osłabia ochronną funkcję tej instytucji. Próba wzmocnienia ochronnego charakteru interpretacji jest przyjęcie fikcji, że w przypadku opieszałości działania organu podatkowego związanego z wydaniem interpretacji, ustawa nakazuje uznawać stanowisko wnioskodawcy przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji za interpretację przepisów prawa podatkowego. Jednakże niejednolite rozumienie terminu „wydanie” interpretacji oraz możliwość zmiany z urzędu „milczącej interpretacji” w oparciu o nieostro określoną przesłankę niweczy tę próbę.

Ordynacja podatkowa przewiduje dwa reżimy ochrony dla podmiotów stosujących się do interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. ograniczony i pełny. Ograniczony obejmujący niewszczywanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia

skarbowe, albo umorzenie postępowań wszczętych w tych sprawach oraz nienaliczanie odsetek za zwłokę, odnosi się do przypadków, gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji wystąpiły przed doręczeniem interpretacji. Pełny zakres ochrony zakładający ponadto zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, dotyczy sytuacji, w których skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

Z uwagi na brak, w przepisach regulujących interpretacje, zasad określających okres obowiązywania interpretacji przepisów prawa podatkowego przyjąć należy, że - poza przypadkami zmiany - interpretacje obowiązują bezterminowo tak długo, jak długo obowiązuje, w niezmienionej postaci, przepis prawa, którego wykładnię zawiera interpretacja. Uchylenie lub zmiana przepisów prawa, których wykładnię interpretacja przedstawia, powoduje utratę mocy interpretacji.

Rozwiązania dotyczące możliwości wnioskowania o interpretację na rzecz podmiotu mogącego powstać w przyszłości należy oceniać pozytywnie. Ułatwiają one podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych.

Wnioski dotyczące aktualnie funkcjonującego systemu wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego wskazują na potrzebę dokonania stosownych zmian, które stworzą warunki umożliwiające uznanie interpretacji jako instrumentu ochrony praw podatników.

Postulowane zmiany systemu wydawania interpretacji mają na celu jego usprawnienie i zmierzają do wzmocnienia gwarancyjnego charakteru badanej instytucji m.in. na skutek:

- przyznania wnioskodawcy prawa czynnego udziału w procesie ustalania treści interpretacji,
- nadania interpretacji wiążącego charakteru – podatek nie może być pobrany w wysokości wyższej niż wynikającej z wydanej interpretacji,
- przyznania możliwości składania wniosków zbiorowych przez podmioty prowadzące wspólne przedsięwzięcie gospodarcze,
- nadania interpretacji formy prawnej,
- przyznania względnej trwałości wydanym interpretacjom przez wskazanie określonych przypadków uzasadniających zmianę interpretacji,
- wskazanie trybu postępowania w sprawie zmiany interpretacji.

Intensyfikacja gwarancyjnej roli interpretacji przepisów prawa podatkowego zwiększa poczucie pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego podatników oraz pozwala im przewidywać działania organów podatkowych w odniesieniu do określonych sytuacji. Jednakże zauważa się, że proponowane postulaty w zakresie modelu funkcjonowania tej instytucji nie eliminują całkowicie wszystkich mankamentów podnoszonych w odniesieniu do interpretacji przepisów prawa podatkowego funkcjonujących obecnie. Dotyczy to przede wszystkim wątpliwości w zakresie naruszania przez tę instytucję konstytucyjnej zasady równości jako składowej zasady sprawiedliwości podatkowej, które w głównej mierze związane są ze wskazaniem cechy relewantnej stanowiącej podstawę oceny równego traktowania. Jednakże nawet ewentualne naruszenie tej zasady przez interpretacje prawa podatkowego można uzasadnić ochroną innej konstytucyjnej zasady, jaką jest zasada państwa prawnego, w ramach której wyróżnić można zasadę zaufania do organów państwowych. Podatnik (obywatel) nie może ponosić negatywnych skutków w odniesieniu do działań zorganizowanych w zaufaniu do wskazań (interpretacji) przedstawionych przez organ administracji podatkowej.